

*Перелік посилань:*

1. Новий бюджетний облік №5: Облік грошових коштів. URL: <https://ibuhgalter.net/ru/material/1338/26374>.
2. Облік грошових коштів на рахунках у банку та у касах: синтетичний та аналітичний. URL: <https://osvita.ua/vnz/reports/accountant/17513/>.
3. Облік грошових коштів банку. Облік касових операцій банку та операцій із касового обслуговування банків установами національного банку України. URL: [https://pidru4niki.com/18420103/bankivska\\_sprava/oblik\\_groshovih\\_koshtiv\\_banku](https://pidru4niki.com/18420103/bankivska_sprava/oblik_groshovih_koshtiv_banku).
4. Бухгалтерія для бюджету та ОМС. Облік грошових коштів. URL: <https://oblikbudget.com.ua/article/246-oblk-groshovih-koshtv>.
5. Бугинець Ф.Ф., Олійник О. В., Шигун М. М., Шулепова С.М. Організація бухгалтерського обліку, Житомир: ПП «Рута», 2001. 428 с.

## **ОБ'ЄДНАННЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ТА БУХГАЛТЕРСЬКИХ ПІДХОДІВ ПРИ КАЛЬКУЛЮВАННІ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ**

*Маліков В.В., д-р держ. упр., професор*

*Бабенко Б.Р., здобувач вищої освіти*

*Харківський національний автомобільно-дорожній університет*

Калькулювання собівартості – один із найважливіших процесів, як і бухгалтерському, так і у управлінському обліку.

Об'єднання правил, принципів та підходів, що використовуються у цих видах обліку, дозволяє найбільш достовірно відобразити реальний стан справ на підприємстві та максимально задовольнити всіх користувачів (як внутрішніх, так і зовнішніх).

У зв'язку з цим питання наукового дослідження та практичного застосування об'єднання управлінського та бухгалтерського підходів до собівартості є актуальними.

Питання калькулювання досліджувалися багатьма вченими, серед яких Р Гаррісон, К, Друрі, П. Етрілл, Е.С. Хендріксен, Ф.Ф. Бутинець та інші.

Однак, незважаючи на широке висвітлення наявних проблем та шляхів їх вирішення, а також методичних та методологічних розробок, багато питань вимагають подальшого вивчення, особливо ті, що стосуються їх застосування на практиці.

Метою дослідження є розробка порядку взаємодії управлінського та бухгалтерського обліку при здійсненні калькулювання собівартості, що дозволить зменшити облікову роботу та достовірно відобразити реальний рівень собівартості.

Порядок калькулювання собівартості як в управлінському, так і в бухгалтерському обліку розглядався багатьма вченими [1-4]. Хоча не вирішених питань ще багато, основним з них для практичного застосування є саме взаємодія цих видів обліку та обмін інформацією між ними.

Враховуючи це, автором пропонується доцільним виділити такі етапи калькулювання собівартості:

Етап 1. Визначення цілей та завдань бухгалтерського та управлінського обліку собівартості.

Етап 2. Визначення складу та порядку розрахунку показників, необхідних для проведення економічних розрахунків з калькулювання собівартості.

Етап 3. Визначення правил складання управлінських калькуляцій.

Розглянемо кожен етап докладніше.

Етап 1. Цілі та завдання бухгалтерського та управлінського обліку собівартості.

Метою бухгалтерського обліку є підготовка даних для фінансової звітності, а фінансова звітність орієнтована, перш за все, на зовнішніх користувачів, які не беруть участі у прийнятті управлінських рішень, а тому потребують виключно достовірного визначення кінцевих результатів діяльності підприємства, а саме у визначенні вартості ак-

тивів, в тому числі дебіторської заборгованості, запасів, основних засобів, капітальних інвестицій, зобов'язань, капіталу, а також прибутку (або збитків) за звітний період.

Всі ці дані дуже важливі для ухвалення рішення про купівлю/продаж підприємства, його акцій (часток у статутному капіталі) та облігацій, про надання кредитів тощо. Однак, для прийняття конкретних управлінських рішень ці показники, як правило, не мають значення.

Управлінський облік відрізняється від бухгалтерського обліку, орієнтованого на складання фінансової звітності, тим, що споживачі (користувачі) управлінської інформації – це керівництво підприємства, а сама інформація є комерційною таємницею. Методи та правила, які використовуються в даному випадку, підприємство обирає самостійно, і вони відрізняються від правил бухгалтерського обліку.

Етап 2. Показники, необхідні для проведення економічних розрахунків із калькулювання собівартості.

Для проведення економічних розрахунків автор вважає за доцільне визначити такі показники:

1) Змінні витрати, які складаються з змінних витрат на випуск (виробництво) товару і змінних витрат на збут товару.

2) Маржинальний прибуток від одиниці виробленої продукції чи частку покриття постійних витрат, що визначається як різницю ціни товару і змінних витрат на його виробництво та збут. Для зручності прийняття рішення важливо розрахувати два показники:

- частку змінних витрат у ціні товару;
- частку маржинального прибутку в ціні.

Оскільки ціна може мати різні значення, ці показники слід розраховувати на різні варіанти ціни.

3) Прямі постійні витрати, які складаються з витрат на випуск (виробництво) і витрат на збут товару.

Прямі постійні витрати на випуск включають витрати виробничого підрозділу, к яким крім прямих витрат, відображених у бухгалтерському обліку, слід віднести і зага-

льновиробничі витрати, до яких відносяться витрати на управління підрозділом і витрати на забезпечення його роботи. Частина цих витрат несе сам виробничий підрозділ і в цьому підрозділі вони можуть бути враховані (освітлення, опалення, технічне обслуговування, охорона праці, витрати матеріалів у виробництві та ін), а частину витрат несуть обслуговуючі (сервісні) підрозділи підприємства (витрати на удосконалення технології, ремонт, охорона, прибирання тощо).

4) Маржинальний прибуток підрозділу чи частка покриття непрямих витрат, що визначається як різниця суми маржинальних прибутків від кожного виробленого підрозділом товару і загальною сумою прямих постійних витрат на випуск і збут продукції.

Цей маржинальний прибуток має забезпечити покриття непрямих постійних витрат, до яких входять:

- частина загальновиробничих витрат, яка не була розподілена за підрозділами;
- адміністративні витрати;
- частина витрат на збут, яка не віднесена до прямих витрат.

Етап 3. Правила складання управлінських калькуляцій.

Управлінська (або маржинальна) калькуляція має складатися:

- за звітний період, виходячи із фактичних витрат (фактична управлінська калькуляція);
- на плановий період (планова управлінська калькуляція).

Управлінська калькуляція – це калькуляція всіх продуктів, що виробляються підприємством. Роздільне калькулювання продуктів не має економічного сенсу, тому що пов'язане зі штучним розподілом постійних витрат за продуктами, що вводить в оману користувачів.

Фактична управлінська калькуляція складається за даними бухгалтерського обліку і використовується для

оцінки діяльності управлінського персоналу, в тому числі для заохочення керівників та спеціалістів підрозділів.

Планова управлінська калькуляція складається для визначення беззбиткової (нормативно-прибуткової) ціни та беззбиткового (нормативно-прибуткового) обсягу продажу. Таку калькуляцію доцільно складати в кількох варіантах на основі фактичної калькуляції виходячи з оцінного рівня цін на матеріально-енергетичні ресурси, запланованих технічних та організаційних заходів, змін у оподаткуванні тощо.

У разі потреби калькулювання здійснюється по кожному виду упаковки та кожному каналу збуту. Така необхідність виникає у разі встановлення кожному виду упаковки і каналу збуту окремої ціни. Для цілей управлінського обліку немає сенсу визначати повну собівартість продукції (робіт, послуг) і навіть розрахунок виробничої собівартості потрібен не завжди.

У зв'язку з викладеним вище, бухгалтерський облік, окрім підготовки даних для фінансової звітності, має підготувати інформацію для складання фактичної управлінської калькуляції.

По-перше, дані бухгалтерського обліку повинні забезпечити отримання об'єктивних відомостей про:

- фактичні витрати матеріальних ресурсів у натуральному вираженні на одиницю готової продукції;
- фактичні витрати матеріальних ресурсів та готової продукції при зберіганні;
- кількості браку та відходів виробництва.

По-друге, дані бухгалтерського обліку повинні забезпечити достовірний облік собівартості спожитих матеріальних ресурсів за її складовими частинами: цінами придбання, транспортно-заготівельними витратами, складськими витратами та іншими витратами на доведення матеріальних ресурсів до стану, придатного для використання, а у випадках, коли матеріальні або енергетичні ресурси виро-

бляються на підприємстві – про витрати на їх видобуток, виготовлення, подачу тощо.

По-третє, дані бухгалтерського обліку повинні забезпечити достовірну інформацію про склад та суму прямих матеріальних витрат на випуск продукції. При цьому ставиться завдання не допустити включення прямих витрат до загальновиробничих або адміністративних витрат, що може призвести до заниження виробничої собівартості.

По-четверте, дані бухгалтерського обліку повинні надати інформацію не лише про загальну суму витрат на збут, а й про ту частину цих витрат, яку вважатимуть прямими витратами на збут, тобто. витратами, безпосередньо зі збутом конкретного виду (кілька видів) продукції, з виділенням у складі цих витрат змінних витрат на збут.

Планова управлінська калькуляція може бути двох видів:

- калькуляція для визначення обсягу виробництва (продажів), що складається для різних варіантів фіксованих (заданих) цін,

- калькуляція визначення цін, що складається для заданого обсягу виробництва.

Що стосується ситуації, коли ціна товару більш-менш задана ринком, складається калькуляція визначення обсягу виробництва (продажів).

Для визначення обсягу виробництва для підприємства, що випускає кілька видів продукції у кількох виробничих підрозділах, потрібен розподіл прямих постійних витрат за видами продукції, а непрямих постійних витрат за підрозділами. Такий розподіл можна здійснювати як абсолютно суб'єктивним шляхом, тобто шляхом навантаження витратами окремих, перспективних на думку керівника продуктів, або пропорційно до маржинального прибутку. Можливий і інший підхід – керівництво підприємства, виходячи з технічних можливостей виробництва та ємності

ринку, встановлює планові обсяги продажу, які потім перевіряються на беззбитковість та нормативну прибутковість.

У випадку, коли ціна на продукт може бути призначена в широких межах, наприклад, для нового продукту, але можливості виробництва обмежені, складається управлінська калькуляція для розрахунку беззбиткової та нормативно-прибуткової ціни.

При складанні такої калькуляції розподіл постійних витрат за підрозділами та видами продукції має принципово важливе значення. Знайти якийсь ідеальний спосіб такого розподілу неможливо, тому може знадобитися кілька варіантів управлінської калькуляції, виходячи з яких керівник робитиме вибір про ціну продукту, керуючись своїм баченням (інтуїцією).

З вищевикладеного можна зробити такі висновки.

Економічні розрахунки – це основа управлінських рішень, при прийнятті яких слід враховувати багато факторів.

Запропоновані автором етапи калькулювання собівартості, які максимально поєднують підходи управлінського та бухгалтерського обліку до цього питання, дають можливість не тільки визначити беззбитковий (нормативно-прибутковий) обсяг виробництва (продажів) та беззбиткову (нормативно-прибуткову) ціну, а й:

– визначити реальну прибутковість продукту, чого неможливо зробити, використовую дані лише бухгалтерського обліку;

– суттєво зменшити обсяг облікової роботи шляхом використання вже наявних, розрахованих в іншому обліку даних.

#### *Перелік посилань*

1. Фаріон І. Д., Писаренко Т. М. Управлінський облік : підручник. Київ : Центр учбової літератури, 2012. 792 с.

2. Бурко К. В. Калькулювання собівартості продукції в системі управлінського обліку сільськогосподарських підприємств. *Економічні науки. Сер. Облік і фінанси*. 2013. № 10 (3). С. 119-126.

3. Кондрашова Т. М. Удосконалення системи управління витратами на підприємствах України за допомогою калькулювання. *Економіка Крима*. 2011. № 2 (35). С. 282–287.

4. Марущак Л. Управлінський облік як основа для прийняття рішень. *Галицький економічний вісник*. 2012. №6 (39). С. 92-98.

## **АНАЛІТИЧНЕ ДОСЛІДЖЕННЯ СТАНУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВ ХАРЧОВОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ**

*Михайленко О.В., канд. екон. наук, доцент  
Національний університет харчових технологій, м. Київ*

Активізація інвестиційно-інноваційної діяльності, надання великої уваги щодо просування та реалізації наукових розробок стають основними рушійними факторами економічного зростання, що створює істотно новий соціальний напрямок і характер суспільства. При цьому людський капітал, рівень освіченості і професіоналізм працівника стають цінними і унікальними конкурентними перевагами підприємства перед іншими гравцями ринку. Тому нематеріальні активи, що являють собою поєднання широкого аспекту включених до нього складових при домінуванні інформаційних ресурсів та знань набувають вагомості в складі необоротних активів суб'єктів господарювання.

Хоча в Україні перешкодами до їх популяризації стали нерозуміння, невизначеність та неоднозначність змісту нематеріального активу, і в свою чергу вони є об'єктом гострих дискусій серед науковців і практиків.

Але вирішення цих питань передбачає в першу чергу аналіз сучасного стану нематеріальних активів у світовій і вітчизняній економіці.